

Aplicación del régimen de atribución de rentas a entidades constituidas en el extranjero

Diego Martín-Abril y Calvo

Of counsel de Gómez-Acebo & Pombo

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero

y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Dirección General de Tributos aclara cuáles son los criterios aplicables para determinar si una entidad constituida en el extranjero tiene naturaleza jurídica idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

La Dirección General de Tributos ha publicado en el *Boletín Oficial del Estado* del pasado 13 de febrero la Resolución de 6 de febrero del 2020 sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 87.1 de la Ley 35/2006, en el artículo 6 de la Ley 27/2014 y en el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, nuestro ordenamiento jurídico configura esta materia en torno a una definición abierta de las entidades a las que les resulta de aplicación el régimen de atribución de rentas, condición atribuida, en particular, a las sociedades civiles sin personalidad jurídica, a las sociedades civiles con personalidad jurídica sin objeto mercantil (a partir de 1 de enero del 2016), a las herencias yacentes, a las comunidades de bienes, a cualquier entidad carente de personalidad jurídica que constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición y, por último, a las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Pues bien, son muchas las dudas que suscita la aplicación de la normativa española en relación con estas últimas entidades, por lo que el centro directivo aclara en esta resolución cuándo debe entenderse que existe una de ellas. Se trata con ello, fundamentalmente, de aportar seguridad jurídica estableciendo un marco interpretativo claro y preciso que evite la existencia de regímenes tributarios divergentes sobre la misma entidad en diferentes Estados en los que opera, distorsiones en la competencia o situaciones de doble imposición o ausencia de imposición. Por otro lado, se entiende que ello favorecerá tanto el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias para reducir el riesgo de elusión fiscal como la minoración de los eventuales costes indirectos que se derivan de la necesidad de presentación y contestación a las correspondientes consultas sobre dichas entidades.

A estos efectos, la Dirección General de Tributos analiza la evolución histórica que ha experimentado su posición al analizar diferentes tipos de entidades extranjeras para determinar si reúnan o no la condición de entidades en atribución de rentas idéntica o análoga a las constituidas de acuerdo con las leyes españolas. En ese sentido, se advierte que, mientras que en un principio entidades como las sociedades de personas (*partnerships*) (consulta 2110-04, de 30 de diciembre) o las sociedades de responsabilidad limitada (*limited liability partnerships*) (V1319-05, de 4 de julio), constituidas en el Reino Unido, o las sociedades comanditarias (*Kommanditgesellschaften*) alemanas (V1631-14, de 25 de junio) se analizaron desglosando las características de su régimen jurídico considerando que su régimen fiscal en el país de constitución suponía un requisito más, el enfoque cambió a partir de la consulta vinculante V3557-15, de 17 de noviembre. En ese caso, relativo a la transformación de una sociedad comanditaria (*Commanditaire Vennootschappen*) cerrada en una abierta, es cuando por primera vez el centro directivo situó el régimen fiscal de estas entidades en su país de constitución como un elemento definitorio esencial de ellas a efectos de realizar el análisis de comparabilidad con lo establecido en nuestro ordenamiento jurídico tributario, criterio que se va a mantener a partir de ese momento (V2414-16, de 2 de junio).

Así pues, tal y como apunta la Dirección General —teniendo en cuenta que no existe una naturaleza jurídica común entre las diferentes entidades en régimen de atribución de rentas constituidas con arreglo a las leyes españolas; que, existiendo entidades constituidas en España con idéntica naturaleza jurídica, el legislador solamente ha calificado de entidad en régimen de atribución de rentas a una parte de ellas, y que las características jurídicas de la entidad constituida en el extranjero pueden coincidir sólo parcialmente con entidades en atribución de rentas constituidas con arreglo a las leyes españolas—, la calificación de las entidades constituidas en el extranjero como entidades en atribución de rentas debe enfocarse atendiendo a las características definitorias del régimen fiscal de atribución de rentas regulado en nuestro ordenamiento jurídico.

Por tanto, tal y como se desprende de las notas características del régimen fiscal español de atribución de rentas —extraídas de lo dispuesto en los artículos 86 a 88 de la Ley 35/2006 y en coherencia con lo dispuesto en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en el sentido de asegurar su aplicación a las rentas obtenidas por «entidades transparentes a efectos fiscales»—, las características básicas que debe reunir

una entidad constituida en el extranjero para ser considerada en España una entidad en atribución de rentas a los efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes, son las siguientes:

- Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en el Estado de constitución.
- Que las rentas generadas por la entidad se atribuyan fiscalmente a sus socios o partícipes, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, siendo los socios o partícipes los que tributen por aquéllas en su impuesto personal. Esta atribución deberá producirse por el mero hecho de que la entidad obtenga las rentas, sin que sea relevante a estos efectos si éstas han sido o no objeto de distribución efectivamente a los socios o partícipes.
- Que la renta obtenida por la entidad en atribución de rentas y atribuida a los socios o partícipes conserve, de acuerdo con la legislación de su Estado de constitución, la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan para cada socio o partícipe.

Éstos serán, en virtud del principio de confianza legítima, los criterios aplicables respecto de todos los hechos imposables devengados a partir de la fecha de la publicación de esta resolución, tal y como apunta el centro directivo al delimitar el ámbito temporal de su aplicación.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que algunos convenios para evitar la doble imposición contienen una regulación específica sobre sociedades de personas que prevalece sobre lo establecido a nivel doméstico, como es el caso del artículo 1.6 del convenio hispano-estadounidense, modificado por el Protocolo del 2013.